Tribunal administratif N° 31810 du rôle
du Grand-Duché de Luxembourg Inscrit le 13 décembre 2012
1re chambre

Audience publique du 25 novembre 2013

Recours formé par
Madame ..., … (Belgique)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31810 du rôle, déposée en date du 13 décembre 2012 au greffe du tribunal administratif par Madame ..., demeurant à B-…, portant introduction d'un recours non qualifié contre une décision rendue en date du 4 décembre 2012 par le directeur de l'administration des Contributions directes, ayant déclaré irrecevable pour cause de tardivité sa réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011 émis le 16 mai 2012 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 21 décembre 2012 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en ses plaidoiries à l'audience publique du 11 novembre 2013.

Par courrier recommandé daté du 14 octobre 2012, entré à l'administration des Contributions directes le 22 octobre 2012, Madame ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », une réclamation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011, émis le 16 mai 2012.

Par courrier du 19 novembre 2012, le secrétaire de la division du contentieux de l'administration des Contributions directes invita Madame... à élire domicile au Luxembourg aux fins de sa réclamation.

Par courrier électronique du 29 novembre 2012, Madame... informa l'administration des Contributions directes de son élection de domicile au Luxembourg auprès d'un membre de sa famille, à savoir à L-….

Par décision du 4 décembre 2012, répertoriée sous le numéro C 18023 du rôle, le directeur déclara irrecevable la réclamation de Madame.... Cette décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 22 octobre 2012 par la dame ..., demeurant à B-..., ayant élu domicile à Luxembourg, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011, émis le 16 mai 2012 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant qu'aux termes des §§ 228 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours figurant au bulletin entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification, qui en cas de simple pli postal, est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste ; qu'en vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24.10.1978 portant exécution du § 211 AO, la notification est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste;

Considérant que le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011 a été émis le 16 mai 2012 et notifié le 22 mai 2012; qu'ainsi le délai a expiré le 22 août 2012;
que la réclamation est donc tardive;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion;

Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion suivant les §§ 86 et 87 AO;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO les réclamations tardives sont irrecevables;

PAR CES MOTIFS

dit la réclamation irrecevable. […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 13 décembre 2012, Madame... a introduit un recours contentieux contre la décision directoriale du 4 décembre 2012, précitée.

La requête introductive d'instance ne spécifiant pas si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre, d'après les données de l'espèce, que la demanderesse a entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée *« Abgabenordnung »,* ci-après dénommée *« AO »* et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation ainsi introduit.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours sous examen.

En premier lieu, le représentant étatique reproche à la demanderesse de s'adresser au directeur dans le présent recours. Il en déduit que le recours serait irrecevable pour avoir été adressé uniquement au directeur et non sous forme d'une requête introductive d'instance au tribunal administratif siégeant dans sa formation collégiale, de sorte que les articles 1, 2 et 11 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après dénommée « la loi du 29 juin 1999 », seraient violés.

La demanderesse ne prend pas position par rapport à ce moyen.

Force est au tribunal de constater que même si le présent recours, rédigé par un particulier et non par un professionnel de la postulation, ressemble de par sa présentation davantage à une lettre ordinaire qu'à une requête introductive d'instance, il s'en dégage clairement, et plus particulièrement de l'indication de l'adresse, que son destinataire est le tribunal administratif et non le directeur, tel que le prétend erronément la partie étatique.

Il s'ensuit que ce moyen est à rejeter pour manquer en fait.

En second lieu, la partie étatique fait valoir que le recours encourrait l'irrecevabilité pour *obscuri libelli.* Il serait contraire à l'article 1er de la loi du 21 juin 1999 dans la mesure où son objet ne serait pas clairement indiqué et où un exposé des faits et moyens ferait complètement défaut.

La demanderesse ne prend pas non plus position par rapport au moyen du libellé obscur.

Aux termes de l'article 1er, alinéa 2 de la loi du 21 juin 1999 : « *La requête, qui porte date, contient :* […] *l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués,* […] ». Ainsi, il incombe au demandeur d'indiquer sommairement les faits à la base de sa requête, ainsi que les moyens qu'il entend invoquer contre la décision administrative déférée.

Il appartient au tribunal saisi d'apprécier *in concreto* si l'exposé sommaire des faits et des moyens, ensemble les conclusions s'en dégageant, est suffisamment explicite ou non. L'*exceptio obscuri libelli*, qui est d'application en matière de contentieux administratif, sanctionne d'irrecevabilité l'acte y contrevenant, étant entendu que son but est de permettre au défendeur de savoir quelle est la décision critiquée et quels sont les moyens à la base de la demande, afin de lui permettre d'organiser utilement sa défense,[1] sous réserve de l'article 29 de la loi du 21 juin 1999 qui dispose que « *L'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense.* ».

En l'espèce, s'il est vrai que la requête introductive d'instance ne renseigne pas textuellement qu'elle est dirigée contre la décision du directeur du 4 décembre 2012, elle mentionne cependant dans la rubrique « *concerne* » le numéro du rôle de ladite décision, à savoir le numéro C 18023. En outre, la demanderesse a versé la décision litigieuse du directeur en annexe de sa requête introductive d'instance au greffe du tribunal administratif. Le tribunal est dès lors amené à retenir que la partie étatique a pu aisément déduire des

[1] Voir trib. adm. 30 avril 2003, n° 15482 du rôle, Pas. adm. 2012, v° Procédure contentieuse, n° 386 et les références y citées

informations ainsi indiquées que le recours a été dirigé contre la décision du directeur du 4 décembre 2012, et elle a ainsi pu présenter ses moyens de défense quant au fond.

Par ailleurs, en ce qui concerne l'indication sommaire des faits et moyens, si elle est certes succincte, dans la mesure où la demanderesse indique que son recours concerne son contrat de prévoyance vieillesse, tout en renvoyant à l'article 111*bis* de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), et qu'elle ignorait le délai pour introduire une réclamation auprès du directeur, la partie étatique n'a pas pu se méprendre à ce sujet.

Il s'ensuit que la requête introductive d'instance remplit les conditions de recevabilité inscrites à l'article 1er de la loi du 21 juin 1999, étant rappelé que le contrôle de l'indication sommaire des faits et moyens à la base de la requête introductive d'instance, n'est pas à confondre avec l'analyse de la pertinence et du bien-fondé quant au fond de ces moyens.

Par voir de conséquence le moyen relatif à l'*exceptio obscuri libelli* laisse d'être fondé.

Le recours est dès lors recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la demanderesse, en se référant à l'article 111*bis* LIR, expose qu'elle aurait conclu un contrat de prévoyance vieillesse en 2006 et que depuis lors l'administration des Contributions directes aurait toujours accepté et pris en compte l'attestation y relative lui délivrée par son assureur. Or, lors de l'imposition de ses revenus de l'année 2011, un agent de l'administration aurait constaté que ladite attestation porterait sur un contrat d'assurance-vie. Elle explique que son assureur, ayant ainsi commis une erreur, lui aurait par la suite établi une attestation en bonne et due forme qu'elle aurait fait parvenir au directeur ensemble avec sa réclamation par le courrier du 14 octobre 2012, précité. Elle souligne encore qu'elle ignorait que le délai pour introduire une réclamation auprès du directeur était « *si court* ».

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Par la décision litigieuse du 4 décembre 2012, le directeur a déclaré irrecevable la réclamation de la demanderesse pour cause de tardivité. L'examen à mener par le tribunal doit dès lors porter sur cette question, étant donné que l'analyse du tribunal doit se confiner à l'objet de la décision déférée, ce qui signifie qu'en l'espèce le tribunal n'est pas amené à se pencher sur les développements de la demanderesse relatifs à son contrat de prévoyance vieillesse.

Il convient tout d'abord de rappeler qu'aux termes du paragraphe 228 AO : « *Les décisions visées aux §§ ..., 211, 212, 212a alinéa 1er, 214, 215, 215a et 235 peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué.*[…] », et aux termes du paragraphe 245 AO, « *le délai de recours est de trois mois pour les réclamations (§ 228 AO)* […] », tandis qu'aux termes du paragraphe 246 AO « *Die Frist zur Einlegung eines Rechtsmittels beginnt mit Ablauf des Tages, an dem der Bescheid dem Berechtigten zugestellt oder, wenn keine Zustellung erfolgt, bekannt geworden ist oder bekannt gemacht gilt.* […] ». Il s'ensuit qu'un bulletin de l'impôt doit être contesté obligatoirement, dans

l'hypothèse où le bulletin a été notifié, dans un délai de trois mois à partir de la notification valable du bulletin.

La notion de notification (« *Zustellung* ») se trouve explicitée par le paragraphe 88 AO, qui dispose dans ses alinéas (1) à (3) :

« *(1) Für Zustellungen gelten die Vorschriften der Zivilprozessordnung über Zustellungen von Amts wegen.*
(2) Zustellen können auch Beamte der Steuer-, der Polizei- oder der Gemeindeverwaltung.
(3) Die Behörde kann durch eingeschriebenen Brief zustellen. Die Zustellung gilt mit dem dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Zustellungsempfänger nachweist, dass ihm das zuzustellende Schriftstück nicht innerhalb dieser Zeit zugegangen ist ».

Aux termes du paragraphe 211, alinéa 3 AO: « *Die Steuerbescheide sind verschlossen zuzustellen. Der Großherzog kann statt der Zustellung eine einfachere Form der Bekanntgabe zulassen* », et aux termes de l'article 1er du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs, pris en exécution du prédit paragraphe 211, alinéa 3 AO, « *Les bulletins qui fixent une cote d'impôt* […] *peuvent être notifiés aux destinataires qui demeurent au Grand-Duché par simple pli fermé à la poste* […] ».

Il se dégage du paragraphe 88 AO que si la « *Zustellung* » doit, au vœu de son alinéa (1), en principe être opérée en conformité avec les dispositions de la « *Zivilprozessordnung* », renvoi qui doit être compris au Luxembourg comme visant le Nouveau Code de procédure civile, il autorise en son alinéa (3) toute « *Behörde* » visée par ses dispositions à utiliser un mode simplifié de « *Zustellung* » par le biais de la notification par voie de « *eingeschriebener Brief* » dans tous les cas où la « *Zustellung* » est prescrite[2]. Si le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, précité, permet une notification par lettre simple, cette possibilité n'est prévue que pour les contribuables demeurant au Luxembourg. Il s'ensuit que les bulletins d'impôt émis à l'égard des contribuables demeurant à l'étranger, tel que c'est le cas de la demanderesse qui demeure en Belgique, doivent être notifiés par lettre recommandée et dans cette hypothèse, la notification est censée être accomplie, au vœu du paragraphe 88, alinéa (3) AO, le troisième jour après la remise à la poste, sauf pour le contribuable à établir que le bulletin ne lui est pas parvenu endéans ce délai.

Force est au tribunal de constater qu'en l'espèce, la demanderesse ne conteste pas que le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011 lui ait été notifié, tout comme elle ne conteste pas la date d'émission de ce bulletin, telle qu'indiquée par le directeur dans la décision déférée du 4 décembre 2012, à savoir le 16 mai 2012, date qui résulte encore des données figurant au dossier de la division du contentieux de l'administration des Contributions directes.

Il s'ensuit que le directeur a valablement pu présumer que le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011 a été notifié à la demanderesse en application du paragraphe 88, alinéa 3 AO au plus tard le 21, respectivement le 22 mai 2012, de sorte que le délai de trois mois

[2] Cf. Jean Olinger, *La procédure contentieuse en matière d'impôts directs*, Etudes Fiscales n° 81-85, n° 87, p. 66

pour introduire une réclamation auprès du directeur contre ce bulletin a expiré le 21, respectivement le 22 août 2012, c'est-à-dire dès-avant l'introduction par la demanderesse de sa réclamation auprès du directeur par un courrier recommandé daté du 14 octobre 2012, entré à l'administration des Contributions directes le 22 octobre 2012. C'est partant à bon droit que le directeur a déclaré cette réclamation irrecevable pour cause de tardiveté.

A titre superfétatoire, il convient encore de relever que dans sa requête introductive d'instance, la demanderesse affirme qu'elle ignorait « *qu'il y avait un délai si court à respecter pour porter réclamation* », de sorte que le tribunal est amené à retenir qu'elle a ainsi implicitement reconnu avoir introduit sa réclamation auprès du directeur en dehors du délai légal. A cet égard, il échet de préciser que l'ignorance de la demanderesse ne saurait pas être considérée comme une excuse valable justifiant un relevé de forclusion dans son chef, d'autant plus que les voies et délai de recours sont renseignés sur les bulletins d'impôt.

Il s'ensuit que le recours sous analyse doit être rejeté pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclaré non justifié et en déboute ;

met les frais à charge de la demanderesse.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 25 novembre 2013 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Andrée Gindt, juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Schmit   s. Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 22/11/2013
Le Greffier du Tribunal administratif